

# 製造間接費差異分析の意味

——標準原価計算制度における差異分析の意味の再検討——

On the Meaning of a Overhead Cost Variances Analysis  
with Standard Costing System

椎 木 和 光  
Shiinoki, Wako

## ABSTRACT

According to “Cost Accounting Standards” of Japan, a standard cost accounting has two purposes, mainly. Those are costing of products produced and cost control purposes.

Therefore, in a costing system of companies, the standard costing system is connected with the product costing system with tightly and methodically to accomplish those purposes simultaneously. This treatise discusses that a overhead variances analysis as a cost control tool is influenced by the product costing thoughts and procederes as a financial accounting framework.

本稿の意図は、「制度としての標準原価計算」による製造間接費差異分析の意味を検討するところにある。一般的にいわれている差異分析方法をとりあげるのでその意味の再整理という側面があるが、検討の視点を「原価計算制度における」というところに置いている。個々の企業における原価計算には、それぞれの必要や目的によって多様な形態が観察されうるが、基本的には『原価計算基準』による原価計算制度として行われる。ここで取り上げるのは、この原価計算制度に組み込まれた「標準原価計算制度」によって行われる製造間接費の差異分析である。

まず、議論の前提となる『原価計算基準』の基本的性格を確認する。次いで

「標準原価計算制度」がもつ原価管理機能の特徴にふれる。最後に、「制度」として行われる製造間接費配賦総差異を固定予算および変動予算を用いて分解・分析し、それぞれの方法と差異の意味内容の異同を検討することとする。

## 1. 『原価計算基準』の基本的性格

原価計算には多くの目的への役立ちが期待されているが、わが国の『原価計算基準』(以下、『基準』)<sup>(1)</sup>は、企業がその原価計算手続を規定し実施するにあたっての「制度としての原価計算」すなわち「原価計算制度」を規定している。ここで原価計算制度とは、「財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行われる計算体系」とされる。この「財務会計機構との有機的結合」というところに、『基準』がいう原価計算制度はいずれの計算目的にもともに役立つとはいうものの、第一義的には財務会計と結合した財務諸表作成目的主眼の原価計算であるという「印象」が残る要因がある。加えて、『基準』が、経営の基本計画や業務上の選択的意思決定目的に必要な諸原価を、財務会計機構の埒外において随時統計的・技術的に調査測定されるものとして原価計算制度の範囲外とし、この『基準』には含めないとしているのも、この印象をさらに強めているといつてよい。

この点は『基準』の基本的性格として設定の当初から指摘されており、『基準』再検討の議論もこの視点からなされているものが多い。もともと原価計算が本来的にもっている管理会計的側面の規定が、『基準』においては希薄ではないかというものであろう。

しかしながら、『基準』設定にかかる当時の課題として、企業会計審議会は、原価計算と財務会計との有機的統合によって一つの統一的な計算制度の構築を

---

(1) 例えば『原価計算基準』では、原価計算の主たる目的として、1.財務諸表作成目的、2.価格計算目的、3.原価管理目的、4.予算編成・予算統制目的、5.経営基本計画設定目的の5つが挙げられている。もっとも現代の原価計算論の展開からみれば、原価計算の一般目的としてはその内容に再検討と拡充の必要があろう。なお、現代の原価計算論とその課題については、とくに〔小林、1993〕の戦略的コスト・マネジメントへのアプローチを参照されたい。

図る一方、その原価計算制度として「実際原価計算制度」とならんで「制度としての標準原価計算」すなわち「標準原価計算制度」の適用を強調し、単に財務会計的要請のみならず原価管理や予算編成に必要な原価資料の提供という管理会計的要請にこたえるような、そのような「原価計算の制度化」を目指していたといわれている<sup>(2)</sup>。いうまでもなく企業会計には、財務会計機能と管理会計機能との2つのはたらきが期待されている。前者には、財務諸表作成という社会的機能の観点から、その手続について守るべき一定の枠組みが与えられている。企業会計は何よりもまず、その社会的枠組みのなかで制度的に行うことが要請される。他方後者では、こうした社会的枠組みに直接的に従うというよりは、基本的には個々の企業の経営管理の必要に応じて機能するものである。したがって、理論的にはともかく、この機能については、個々の企業の必要に応じた自由裁量の要請に任される部分が多分にある。これら社会的要請と個別的な要請は原価計算においても例外ではない。

まず、『基準』が「財務会計機構との有機的結合」をいうのは、何よりもまず、企業会計の一つとしての原価計算がその財務会計的機能を十全に果たすべきという社会的要請<sup>(3)</sup>にこたえるためである。『基準』はこの要請を第一の課題として設定された。次に、『基準』が、財務会計の枠外で計算されるいわゆる「特殊原価調査」を原価計算制度の範囲外としているのは、これが基本的には個々の企業の経営管理の必要に応じて自由裁量的に計算される意味で、「社会的要請」一般には属しないと判断したためであろう。この点で『基準』は原価計算制度における管理会計的機能を限定している。

他方『基準』は、標準原価の計算を財務会計機構に組み入れることによって「標準原価計算の制度化」を図り、企業の原価計算手続が原価管理や予算編成と

---

(2) 『基準』設定に至る経緯や議論の背景については関係者の証言や論述が数多くある。ここではそれらに加え、とくに〔諸井、2002〕の第5章を参考にしたところが多い。

(3) 『企業会計原則』は、製品等の製造原価の算定・評価について、「適正な原価計算基準」に従うこととしている（『企業会計原則注解』〔注8〕、〔注21（2）〕）。『基準』はこの要請に応じて企業会計原則の一環として設定された。

いった管理会計的要請にも「制度的に」応えうる実践規範となるよう意図している。これは第二の課題に応えるものである。いい換えれば『基準』は、社会的存在としての個々の企業が行う原価計算の実践規範として、原価管理や予算編成といった管理会計的機能を、「標準原価計算制度」という計算秩序によって常時継続的に「制度として」果たすことを要請しているといってもよい。<sup>(4)</sup>管理会計的機能についてこの「制度として」という点は強調されるべきである。『基準』が財務会計機構と有機的に結合した原価計算制度に、範囲は限定的にせよ管理会計的機能を「制度的に」組み込んだ意義は大きく、現代でもその意義は失われていないであろう。ここに、前述の「印象」とは別に、『基準』の基本的性格を認めようと思うのである。

かくして『基準』は、(一) 財務諸表の作成に役立つために、(二) 原価管理に役立つために、(三) 予算とくに費用予算の編成ならびに予算統制に役立つために、原価の計算を行う際に、原価計算制度において従うべき一般的基準を規定するのである。『基準』は「この基準は、企業会計原則の一環を成し、そのうちとくに原価に関して規定したものである」として原価計算制度を位置づけるのであるが、社会的要請としての企業会計原則に直接的に対応するのは(一)である。(二) および(三) をも含む「原価計算制度」を規定した『基準』は、企業会計原則の一環という枠を超えた、個別独立の、きわめて完成度の高い、独自の実践規範という性格をもつものといつてよいと思われる。<sup>(5)</sup>

## 2. 標準原価計算制度と原価管理

『基準』の基本的性格をこのように理解すれば、制度として行われる標準原価計算が果たす原価管理機能の意味内容が明確になろう。『基準』において標準原価計算制度とは、「製品の標準原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み

---

(4) もっとも『基準』は、個々の企業の原価計算目的や条件によって実際原価計算制度と標準原価計算制度とのいずれかを選択適用するものとしている。

(5) 〔諸井, 2002〕157-161 頁。

入れ、製品原価の計算と財務会計とが、標準原価をもって有機的に結合する原価計算制度」であり、「必要な計算段階において実際原価を計算し、これと標準との差異を分析し、報告する計算体系」とされる。標準原価算定の最重要目的は原価管理にあるとされるが、それが後段で規定されている。ここで指摘すべきは、前段の規定によって、これが財務会計の主要帳簿を通じた製品の標準原価の計算を経て行われるという点である。すなわちここでいう原価管理は、財務会計機構と有機的に結合した会計制度としての標準原価計算制度を通じて行う原価管理であり、その意味で標準原価計算制度が機能する原価管理は、その範囲と手続において一定の「制度的」特徴をもっているといつてよいのである。次の点を指摘しておこう。

先ず、標準原価計算制度が機能する原価管理は、『基準』において「原価の標準を設定してこれを指示し、原価の実際の発生額を計算記録し、これを標準と比較して、その差異の原因を分析し、これに関する資料を経営管理者に報告し、原価効率を増進する措置を講ずることをいう」と定義されている。これは一般にいわれる、いわゆる狭義の原価管理であり、一定の経営構造を与件とした原価責任を問題とするものである。

また、標準原価の計算は財務会計と結合して製品原価の計算として行われるので、製品単位当たりの標準原価すなわち原価標準が設定される。直接費は基本的に製品単位当たりについての各原価要素消費額の最小化が原価責任とされるので、各直接費要素に関する管理目標水準は原則としてそのまま原価標準となり、また生産量の実績が確定したのちの差異分析の用具となる。これに対して製造間接費は、製品単位当たりに直接的に把握できない原価要素群の集合であるから、その発生する部門別に、期間的に一括してとらえざるをえない。そこで製造間接費の原価標準は、当該期間に予期される一定の操業度（基準操業度）

---

(6)『基準』は標準原価算定の目的として、(一) 原価管理目的、(二) 財務諸表作成目的、(三) 予算編成目的、(四) 勘定記帳の簡略化・迅速化目的を挙げ、(一) が最も重要な目的であるとしている。

に基づいて算定された製造間接費予算額をその基準操業度で除して求めた標準配賦率をもとに、製品単位当たり標準配賦額として示される。したがってこの原価標準は製品標準原価の計算には資するが、製造間接費差異の分析用具としては直接には役立たない。製造間接費の原価責任としての目標水準は当該原価責任部門の期間消費額としての「予算」という形をとる。これが実際発生額の管理基準となるが、両者間の差額（予算差異）と、勘定記録を通じて把握される製造間接費配賦差異総額とは必ずしも一致しないからである。結論的に言えば、その原因は「標準配賦」という製品原価計算の手續にある。ここに、この手續と結合して行われる標準原価計算制度の、原価管理機能のまさに「制度的」特徴がある。そこで以下詳しくみるように、さまざまな製造間接費差異分析の方法が工夫されることになる。

### 3. 製造間接費差異の分析

まず次の数値例を基礎資料としよう。<sup>(7)</sup>

当該期間の基準操業度として、直接作業時間 10,000 時間（計画生産量 5,000 個）を設定し、これに対応する製造間接費予算を 2,000,000 円計上した。この予算額は、製造間接費を構成する各費用項目ごとに、操業度に関連しない固定費部分と基準操業度に対応する変動費部分とに区分して計上され、固定的製造間接費予算 700,000 円、変動的製造間接費予算 1,300,000 円とからなっている。

当期の実際生産量は 6,000 個であり、その実際直接作業時間は 12,100 時間、また製造間接費の実際発生額は 2,290,000 円であった。

以上の資料から、差異分析に必要な予備計算をしておく。

製品 1 個当たりの標準直接作業時間  $10,000 \text{ 時間} \div 5,000 \text{ 個} = 2 \text{ 時間} / \text{個}$

実際生産量に対する標準（許容）直接作業時間  $2 \text{ 時間} \times 6,000 \text{ 個} = 12,000 \text{ 時間}$

製造間接費標準配賦率  $2,000,000 \text{ 円} \div 10,000 \text{ 時間} = 200 \text{ 円} / \text{時}$

---

(7) この数値例は〔Cherrington, et al., 1985〕 pp.536-538 に示された数値に、本論の記述の便宜のため修正を加えて作成している。

標準原価計算制度において製造間接費の差異総額は次のように計算される（単位：円，以下同じ）。

実際発生額	2,290,000
標準配賦額	$200 \text{ 円} \times 12,000 \text{ 時間} = 2,400,000$
製造間接費差異総額	$\Delta 110,000$ （貸）

このような方法で計算される製造間接費差異総額は，明らかに製品標準原価計算における配賦差異であって，配賦過不足額（この計算例では配賦超過額）を示すに過ぎない。その意味で管理的意味に乏しいにもかかわらず，これを原価管理目的の標準原価計算の出発点とするのは，上で述べた「制度的」特徴からきている。製造間接費は予算によって管理されるので，この製造間接費配賦差異はさらに予算との差異分析によって管理上意味ある形に分解される。その差異の分解法や各差異の意味内容は，固定予算を用いるか変動予算を用いるかによって異なるが，以下，一般的に知られている方法について検討する。<sup>(8)</sup>

### （1）固定予算を用いた製造間接費差異の分析

ここで固定予算とは、『基準』によれば「製造間接費予算を，予算期間において予期される一定の操業度に基づいて算定」したものをいい，固定予算を用いるとは，実際の操業度のいかに関わらず当初計上した製造間接費予算額を配賦差異総額の分析基準としてそのまま（固定的に）用いるということである。固定予算によれば配賦差異総額は以下の3つの要因に分解して分析が行われる。

（8）以下の製造間接費差異の分解法と分析は，基本的に〔溝口，1985〕319-329頁に拠っている。

## 予算差異

①実際発生額	2,290,000
②固定予算額	<u>2,000,000</u>
	290,000 (借)

## 操業度差異

③固定予算額	2,000,000
④標準配賦率×実際時間	200 円×12,100 時間= <u>2,420,000</u>
	△420,000 (貸)

## 能率差異

⑤標準配賦率×実際時間	200 円×12,100 時間=2,420,000
⑥標準配賦率×標準時間	200 円×12,000 時間= <u>2,400,000</u>
	20,000 (借)

一般に予算差異は、製造間接費予算の執行に関して間接費消費額の管理責任を表すものであるが、固定予算を用いた予算差異は必ずしもこれを示さない。製造間接費のうち変動費部分は実際の操業度の変化に応じて増減するものであるが、操業度に変化があっても固定予算はこれを反映しないからである。この例では実際操業度は基準操業度を2,100時間超過しており、これに相当する変動費が増加しているはずであるが、②はこれを反映していない。したがってこの予算差異には、当該部門管理者の管理責任の範囲を超えた部分が含まれているのである。これは不合理である。

次に、操業度差異について、③を200円×10,000時間=2,000,000円とおいて④と比較すると、固定予算を用いた操業度差異は、基準時間と実際時間との差を標準配賦率で評価したものであることが理解できる。操業度の差のとりえ方には一定の意味があるといえるが、これを標準配賦率で評価するので、この操業度差異には固定費部分と変動費部分とが含まれることになる。しかし操業度に差が生じた場合には固定費についての配賦過不足を直接的に認識すべきであって、変動費を含めることには問題がある。



能率差異は、⑤および⑥の関係から、実際の生産量に対して要した実際時間とその標準（許容）時間との差を標準配賦率で評価したものであることが理解できる。作業能率の良否をこのようにとらえるのは妥当であるといえるが、これを標準配賦率で評価するので、固定予算を用いた能率差異には固定費部分と変動費部分とが含まれることになる。しかし作業能率に良否が生じてもそれは変動費の発生に影響するだけであると考えるとすれば、固定費を含めることには問題がある。

このように固定予算を用いた差異分析には製造間接費の管理という点で問題が多い。固定予算による差異分析の手続のなかに、標準原価計算制度における製造間接費差異分析が製品原価計算制度と連動して行われることからくる内在的な問題点がある。それは、製品原価計算のために行われると同時に原価管理目的のための標準原価計算制度にも適用される「製造間接費標準配賦率」の扱いにある。固定予算による差異分析の問題点を一定程度解決しようとするのが、変動予算を用いた差異分析の工夫である。

## （2）変動予算を用いた製造間接費差異の分析—2 分法

ここで変動予算とは、『基準』によれば「製造間接費予算を、予算期間に予期される範囲内における種々の操業度に対応して算定」した予算をいい、変動予算を用いるとは「実際間接費額を当該操業度の予算と比較して」差異総額の分析を行うということである。

変動予算の算定には一般に実査法と公式法が知られているが、差異分析の構造をより明確に示すために、ここでは公式法を用いる。

さきに挙げた基礎資料によれば、公式法による変動予算は次のように設定される。

変動費率の計算  $1,300,000 \text{ 円} \div 10,000 \text{ 時間} = 130 \text{ 円/時}$

公式法による製造間接費変動予算  $= 130 \text{ 円} \times \text{操業度} + \text{固定的製造間接費予算額}$   
 $= 130 \text{ 円} \times \text{操業度} + 700,000 \text{ 円}$

また後の分析のために次の予備計算が必要である。

$$\begin{aligned}\text{製造間接費標準配賦率 } 200 \text{ 円/時} &= 2,000,000 \text{ 円} \div 10,000 \text{ 時間} \\ &= (1,300,000 \text{ 円} + 700,000 \text{ 円}) \div 10,000 \text{ 時間} \\ &= \text{変動費率 } 130 \text{ 円/時} + \text{固定費率 } 70 \text{ 円/時}\end{aligned}$$

変動予算を用いた差異分析にはいろいろな方法がいられているが、先ず、2 分法と呼ばれる方法を取り上げる。

2 分法では、製造間接費配賦差異総額は次のように分解される。

管理可能差異

$$\begin{aligned}\text{⑦ 実際発生額} & 2,290,000 \\ \text{⑧ 変動予算額 (対標準時間)} & 130 \text{ 円} \times 12,000 \text{ 時間} + 700,000 \text{ 円} = 2,260,000 \\ & 30,000 \text{ (借)}\end{aligned}$$

操業度差異

$$\begin{aligned}\text{⑨ 変動予算額 (対標準時間)} & 130 \text{ 円} \times 12,000 \text{ 時間} + 700,000 \text{ 円} = 2,260,000 \\ \text{⑩ 標準配賦額} & 200 \text{ 円} \times 12,000 \text{ 時間} = 2,400,000 \\ & \Delta 140,000 \text{ (貸)}\end{aligned}$$

先ず、管理可能差異において、⑧は、実現された生産量に対する標準（許容）時間に対応する製造間接費予算額であるから、当該部門管理者にとっては達成しなければならなかった目標水準を意味する。したがってこの予算額と実際発生額との差額は当該管理者の管理責任に属する意味で、管理可能差異とされる。

操業度差異の意味を明らかにするためには、計算上若干の操作が必要である。

$$\text{⑨を } 130 \text{ 円} \times 12,000 \text{ 時間} + 70 \text{ 円} \times 10,000 \text{ 時間} = 2,260,000 \text{ 円} \text{ と置き換え}$$

$$\text{⑩を } 130 \text{ 円} \times 12,000 \text{ 時間} + 70 \text{ 円} \times 12,000 \text{ 時間} = 2,400,000 \text{ 円} \text{ と置き換えて}$$

両者を比較すると、この操業度差異の内容が、基準時間と標準（許容）時間との差を固定費率で評価したものであることが理解できる。操業度の差のとらえ方は、固定予算におけるそれとは異なるが、これにも一定の意味があるといえる。むしろここでは、その評価が固定費率で行われており、固定予算において問題とされた点の解消が図られていることを指摘しておこう。なお、操業度の維持や

変更については、一般に、部門管理者の責任や権限の範囲外の要因に依存すると考えられるので、この差異を管理可能差異と区別して取り上げているのである。

さてこの管理可能差異であるが、実際生産量に対して、一方でこれに要した実際直接作業時間があり、他方でこれに対応する標準（許容）直接作業時間が存在する状況では、ここには、予算の執行に関する管理責任と作業能率に関する管理責任とが混在する。そこでこれを分離して明示しようとするのが、一般に3分法・第1法と呼ばれる方法である。

### (3) 変動予算を用いた製造間接費差異の分析—3分法・第1法

3分法・第1法では、製造間接費配賦差異総額は次のように分解される。

予算差異

⑪ 実際発生額 2,290,000

⑫ 変動予算額 (対実際時間)  $130 \text{円} \times 12,100 \text{時間} + 700,000 \text{円} = 2,273,000$

17,000 (借)

能率差異

⑬ 変動予算額 (対実際時間)  $130 \text{円} \times 12,100 \text{時間} + 700,000 \text{円} = 2,273,000$

⑭ 変動予算額 (対標準時間)  $130 \text{円} \times 12,000 \text{時間} + 700,000 \text{円} = 2,260,000$

13,000 (借)

操業度差異

⑮ 変動予算額 (対標準時間)  $130 \text{円} \times 12,000 \text{時間} + 700,000 \text{円} = 2,260,000$

⑯ 標準配賦額  $200 \text{円} \times 12,000 \text{時間} = 2,400,000$

△140,000 (貸)

ここにおける予算差異は、実際生産量をもとに、これを実現するのに要した製造間接費の実際発生額の適否を、これを実現するのに要した実際操業度（実際時間）において発生するであろう製造間接費額（変動予算額）によって分析するものである。この変動予算額は、結果として、当該管理者の予算執行における製造間接費消費額の目標水準になるのであって、これによって固定予算におけ

る予算差異の不合理は解消されているといえる。

能率差異は、作業能率の良否を、実際時間と標準（許容）時間との差としてとらえる点で妥当である。固定予算によるそれとも同じである。ただしここでは、その評価が変動費率で行われているところに注意すべきである。作業能率の良否としての直接作業時間差は変動費部分のみの増減に影響すると考えれば、この評価方法は固定予算のもつ問題を解消しているといえる。

操業度差異の意味内容は2分法のそれと同じである。

この差異分析でわかるように、変動予算3分法・第1法は、変動予算2分法の管理可能差異を、予算の執行に関する管理責任部分（予算差異）と作業能率に関する管理責任部分（能率差異）とに分離したものであって、2分法の改良型ないし「変形」<sup>(9)</sup>といわれている。

#### （4）変動予算を用いた製造間接費差異の分析—3分法・第2法

変動予算を用いて製造間接費配賦差異総額を3つに分解するもう1つの方法に、3分法・第2法と呼ばれる方法がある。以下検討するようにこの方法は、分解技術的にみて、固定予算による分析法がもつ欠陥を変動予算を用いることによって直接的に解消しようとする方法であって、「固定予算を用いた3分法の発展形態とみられる」<sup>(10)</sup>ものである。

3分法・第2法では、製造間接費配賦差異総額は、次のように分解される。

---

（9）〔溝口，1985〕326頁。

（10）〔溝口，1985〕326頁。

## 予算差異

⑰ 実際発生額 2,290,000

⑱ 変動予算額 (対実際時間)  $130\text{円} \times 12,100\text{時間} + 700,000\text{円} = 2,273,000$

17,000 (借)

## 操業度差異

⑲ 変動予算額 (対実際時間)  $130\text{円} \times 12,100\text{時間} + 700,000\text{円} = 2,273,000$

⑳ 標準配賦率  $\times$  実際時間  $200\text{円} \times 12,100\text{時間} = 2,420,000$

$\Delta 147,000$  (貸)

## 能率差異

㉑ 標準配賦率  $\times$  実際時間  $200\text{円} \times 12,100\text{時間} = 2,420,000$

㉒ 標準配賦額  $200\text{円} \times 12,000\text{時間} = 2,400,000$

20,000 (借)

予算差異の意味内容は、3分法・第1法と同じである。

ここで操業度差異は、予備計算を用いて計算上若干の操作をし、

⑲を  $130\text{円} \times 12,100\text{時間} + 70\text{円} \times 10,000\text{時間} = 2,273,000\text{円}$  と置き換え

⑳を  $130\text{円} \times 12,100\text{時間} + 70\text{円} \times 12,100\text{時間} = 2,420,000\text{円}$  と置き換えて

両者を比較すると、この操業度差異の内容が、基準時間と実際時間との差を固定費率で評価したものであることが理解できる。操業度の差のとらえ方は、固定予算におけるそれと同じであり、3分法・第1法（従って2分法）のそれとは異なっているが、一定の意味があるといえる。むしろここでは、変動予算による操業度差異が、操業度の差のとらえ方はいずれにせよ、それが固定費率で評価されている点を指摘しておこう。固定予算では標準配賦率で評価したのであった。

能率差異は、時間差の評価を、標準配賦率で行う点で固定予算と同じであり、変動費率を用いる3分法・第1法とは異なる。

## (5) 若干の吟味

ここでは変動予算3分法の第1法と第2法をもとに、さらにいくつか検討す

る。

- (1) 予算差異の算出方法は第1法、第2法とも同じである。実際生産量に対応する標準原価と実際原価とを比較して管理対象としての原価差異を算出するというのは、標準原価計算の原理であって、変動予算による予算差異の算出法も標準原価計算の原理に適合している。もっとも算出された予算差異額は個々の費用項目における予算差異の総合的な結果であるから、これについては各費用項目ごとに、実際直接作業時間に対応する許容額（予算額）と実際発生額とを比較し、差異原因分析を行うことが必要である。<sup>(11)</sup>
- (2) 能率差異は、いずれも作業能率の差を実際時間と標準（許容）時間との差100時間でとらえている。違いは、変動費率130円で評価するか（第1法）、標準配賦率200円で評価するか（第2法）にあった。すでに指摘したように、作業能率の変化は変動費の増減にのみ関係すると考えれば、第1法が支持されると思われる。というのは、直接作業時間を操業度測定の基準として変動予算が組まれており、その変化は端的には変動費予算に現れるのであって、100時間の不能率によって発生するのは2つの時間にそれぞれ対応する変動費額の差額分、つまり変動費率130円での評価分ということになるからである。

もっとも固定費を含む標準配賦率を適用した第2法能率差異には、別の視点からの意味づけもいわれている。部門管理者には不能率を排除することによって、固定費の源泉となる生産能力等を有効活用する責任がある。そこで不能率を生じた結果、自己が責任を負う部門において生産能力等がいかに非効率に使用されたかを知らしめるために、不能率から生じた間接費額全体を固定費部分を含めて能率差異として示すというのである。このいわば注意喚起の意味づけには興味深いものがある。ただし不能率が排除

---

(11) これは一般に、変動予算による製造間接費予算実績比較表によって行われる。なお、この予算差異をさらに変動費予算差異と固定費予算差異に分解する方法も、趣旨としては同じである。例えば〔Cherrington, et al., 1985〕は、第1法の発展形態としてこの方法を提唱し、4分法としている。また〔Horngren, et al., 2003〕も参照されたい。

されても固定費自体は発生するので、能率差異に含めた固定費部分は当該部門管理者の管理不能部分である。したがってこの場合の能率差異は不能率時間にみあう間接費の大きさを表すに止まることになる<sup>(12)</sup>。

- (3) 操業度差異については、固定費率（70 円／時）で評価する操業度の差を、基準時間と標準（許容）時間との差 $\Delta 2,000$  時間ととらえるか（第 1 法）、基準時間と実際時間との差 $\Delta 2,100$  時間ととらえるか（第 2 法）に相違があった。いずれにも一定の意味があるが、標準原価計算の趣旨からいって、第 1 法の考え方が支持されると思われる。というのは、基準操業度とした直接作用時間（基準時間）は、一定の計画生産量に対応して設定されたものである。したがってこれと対比されるべき操業度も、あるべき姿としての実際生産量に対応した標準（許容）時間で設定するのが、尺度を同じくする意味で妥当と思われるからである<sup>(13)</sup>。また、第 2 法によれば不能率部分が増えれば増えるほど生産能力等の不働部分が消費されて高い操業度が維持されているかのごとき結果となるのも、問題である。さらに、第 1 法での操業度差異は、結局は固定費予算と固定費標準配賦額との差額であり、これは固定費の配賦過不足額を意味している点でも支持されうるのであろう。

もっとも、第 1 法では、標準（許容）時間には不能率時間は含まれないので、この部分は結局操業時間差に含まれることになり、結果として操業度差異に能率に関わる固定費部分が混在するという批判もありうるであろう。

- (4) 能率差異と操業度差異における議論は、実際時間と標準（許容）時間との差 100 時間の扱いをめぐる問題である。製造間接費差異分析方法は、それぞれが固有の意味を持って「一組の計算の仕組み」を構成しており、各差異を個別的に取り上げて論議してもあまり意味がない。そこでこれらを組み合わせる形で製造間接費配賦差異総額を 4 つに分解する方法もある。これは変動予算を用いた 4 分法と呼ばれている<sup>(14)</sup>。単純化して示す。

(12) この意味づけについては〔番場, 1968〕354-356 頁を参照されたい。

(13) これについては、〔溝口, 1985〕328-329 頁を参照されたい。

予算差異	実際発生額－変動予算額（対実際時間）	
	$= 2,290,000 \text{円} - 2,273,000 \text{円}$	$= 17,000 \text{（借）}$
変動費能率差異	変動費率 $\times$ （実際時間－標準時間）	
	$= 130 \text{円} \times (12,100 \text{時間} - 12,000 \text{時間})$	$= 13,000 \text{（借）}$
固定費能率差異	固定費配賦率 $\times$ （実際時間－標準時間）	
	$= 70 \text{円} \times (12,100 \text{時間} - 12,000 \text{時間})$	$= 7,000 \text{（借）}$
操業度差異	固定費配賦率 $\times$ （基準時間－実際時間）	
	$= 70 \text{円} \times (10,000 \text{時間} - 12,100 \text{時間})$	$= \Delta 147,000 \text{（貸）}$

これは  $70 \text{円} \times 100 \text{時間} = 7,000 \text{円}$  を固定費能率差異と呼んで分離独立させて、一方で第2法能率差異には固定費部分が含まれるという問題を解消し（変動費能率差異は結果として第1法能率差異になる）、他方で第1法操業度差異には不能率に関わる固定費部分が含まれるという問題を解消しようとする（操業度差異は結果として第2法操業度差異になる）ものといつてよい。

この100時間は実際時間が標準（許容）時間を超過した作業の不能率を意味する。これが変動費能率差異として明示される。同時にその不能率によって生産能力等を100時間分非効率に使用したこと、すなわち第2法能率差異でみた注意喚起の情報が固定費能率差異として明示される。こうして4分法はより理論的に精緻化された計算の仕組みになっているといえる。ただし生産能力の制約が重要な問題になっていない限り、原価管理としては4分法には実践的価値はほとんどないという意見もある。<sup>(15)</sup>

- (5) こうしてみると、標準原価計算制度による原価管理の一環としての製造間接費差異分析においては、製造間接費の「標準配賦」とくに固定費の配賦問題が議論の中心にあることが分かる。これは「固定費率」として代表

✓ (14) 変動予算による4分法については〔櫻井, 1979〕324-327頁を参照されたい。ここでは固定費能率差異は効果差異と呼ばれている。また,〔廣本, 1997〕284-285頁も参照されたい。

(15) 〔櫻井, 1979〕327頁。



される。もともと標準配賦は、製品標準原価の計算のために行う手続である。そこでは固定費は、固定費率によって変動費のように扱われる。固定費率は実際操業度が配賦率計算の基礎となった基準操業度に一致するときのみ妥当性があり、それらが一致しない一般的状況では固定費の配賦過不足が生じる。固定費は操業度のいかんに関わらず、また生産能力の利用の有効性いかんにかかわらず、固定して発生するからである。そのような固定費率を用いた差異分析の原価管理上の意味が問われたのである。とくに4分法の固定費能率差異と操業度差異については、その有効性を疑問視する意見もある<sup>(16)</sup>。

- (6) 標準原価計算制度による製造間接費差異分析では、まず、実際発生額と基準操業度に基づく標準配賦額とが比較され、製造間接費配賦差異総額として把握される。これを出発点として3つの要因に分解する（以下、第1法による）。まず、実際発生額と実際操業度における変動予算額とを比較して予算差異とする。次いで、実際操業度および標準（許容）操業度における変動予算額が比較され能率差異となる。最後に、標準（許容）操業度における変動予算額と標準配賦額が比較されて操業度差異となる。これが一組の基本構造である。配賦差異総額を生じさせた要因の「全体像」が計算構造的に把握されるのである。いずれの分解法も同様である。それぞれの分解法で算出される各差異には、その意味内容に議論すべき点があった。それは、製品原価計算制度と結合した標準原価計算制度がもつ「標準配賦」という「制度的」特徴なのである。しかしまた、配賦差異総額を生じさせた要因の「全体像」を計算構造的に導き出すのも、製品原価計算と結合した制度としての標準原価計算がもつ、まさに「制度的」特徴といってよいのである。

以上、財務会計機構と結合した標準原価計算制度によって行われる製造間接

(16) 〔岡本，2000〕414-416頁。なおここでは、操業度差異は不働能力差異と呼ばれている。

費差異分析について、その「制度的」特徴の視点から検討してきた。再言の必要はないであろう。

計算例では計画生産量を実績が大きく上回っているから、計画時点ですでにかなりの不働能力が存在したということである。逆の場合も通常起こりうるし、不働能力をこの局面で説明するのが一般的である。しかし、不働部分に関わる間接費も一括して製造間接費に組み込み配賦過不足として処理する、というだけでは問題はすまない。コスト・コントロールの問題として不働能力をどのレベルでとらえ、そのコストをどう把握するか。操業度差異分析議論の展開としてこの問題が残っている。

なお、本論では、どちらかといえば、「一組の計算構造」としての3分法・第1法を支持した。しかし、どの分解法を選択するかはどのような原価差異情報を必要とし重視するかにかかっているという、ごく常識的な結論がここでも妥当する。

#### 参考文献（便宜のため、年号は西暦に統一している）

大蔵省企業会計審議会（1962年11月8日）『原価計算基準』。

岡本 清（2000）『原価計算（6訂版）』国元書房。

小林 哲夫（1983）『原価計算—理論と計算例』中央経済社。

小林 哲夫（1993）『現代原価計算論—戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ』中央経済社。

櫻井 通晴（1979）『経営原価計算論—新しい原価計算体系の探求』中央経済社。

番場嘉一郎（1985）『原価管理会計』中央経済社。

廣本 敏郎（1997）『原価計算論』中央経済社。

溝口 一雄（1985）『最新 例解原価計算〔増補改訂版〕』中央経済社。

諸井勝之助（2002）『私の学問遍歴』森山書店。

Cherrington, J.O., Hubbard, F. D. and Luthy, D. H. (1985), *Cost and Managerial Accounting*, WM. C. Publishers.

Horgren, C.T., Datar, S.M. and Foster, G. (2003), *Cost Accounting, A Managerial Emphasis*, Eleventh Edition, Prentice Hall.